

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KAROLINE PINTO DOS SANTOS

GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA ESTRUTURA DE GESTÃO
TRIBUTÁRIA DE UMA EMPRESA LOCALIZADA NO EXTREMO SUL
CATARINENSE

CRICIÚMA
2017

KAROLINE PINTO DOS SANTOS

**GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA ESTRUTURA DE GESTÃO
TRIBUTÁRIA DE UMA EMPRESA LOCALIZADA NO EXTREMO SUL
CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Vitor Valentin Piuco Ghellere

CRICIÚMA

2017

KAROLINE PINTO DOS SANTOS

**GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA ESTRUTURA DE GESTÃO
TRIBUTÁRIA DE UMA EMPRESA LOCALIZADA NO EXTREMO SUL
CATARINENSE**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 07 de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Vitor Valentin Piuco Ghellere - Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof. Andreza da Cruz -Especialista - (UNESC)

Prof. Everton Perin - Especialista - (UNESC)

Aos meus pais, que foram os maiores e
melhores professores.

AGRADECIMENTOS

Sou imensamente grata aos meus pais, Andriosane e Joceli, que sempre me incentivaram a estudar e cobravam de mim os melhores resultados. A minha irmã, Gabriela, que me faz querer ser melhor.

Ao meu esposo, Felipe, que além de me dar essa profissão, se mostrou presente, me apoiando ao longo desses quatro anos e meio.

Minhas amigas que fiz na faculdade Joice e Paula e também aquele que é de longa data, Alexsandro.

A todos os professores do curso, em especial ao meu orientador Vitor Valentin Piuco Ghellere, que agradeço a paciência ao longo deste projeto.

“A melhor maneira de nos prepararmos para o futuro é concentrar toda a imaginação e entusiasmo na execução perfeita do trabalho de hoje.”.

Dale Carnegie.

RESUMO

A Governança Tributária é uma ferramenta de gestão que por meio de suas práticas pode reduzir os riscos tributários, melhorar a estrutura dos setores da empresa e ainda é capaz de reduzir o ônus tributário. Este trabalho objetiva analisar se uma empresa situada no extremo Sul Catarinense do ramo de Comércio de Combustíveis adota boas práticas de Governança Tributária e avaliar os benefícios proporcionados pela sua adoção. Para se atingir os objetivos deste trabalho, primeiramente realizou-se um levantamento bibliográfico com aspectos conceituais sobre a Governança Tributária. Após aplicou-se um questionário ao contador da empresa visando conhecer as práticas de gestão fiscal da empresa objeto de estudo. Por meio de uma pesquisa descritiva e qualitativa analisa-se a estrutura organizacional do setor fiscal da empresa e verifica-se a adoção de boas práticas de Governança Tributária. Após os dados coletados, pôde ser observado que a empresa possui algumas carências em sua gestão tributária, onde no diagnóstico deste trabalho foram fornecidas alternativas para minimizar essas deficiências. Por fim, pode ser observada a importância de uma ferramenta de gestão, como a Governança Tributária, para maximizar os resultados de uma organização.

Palavras-chave: Governança Tributária. Gestão Tributária. Ferramenta de Gestão.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Número de normas editadas de 1988 a julho de 2017.....	19
Figura 2: Pirâmide da estrutura das Funções da Governança Corporativa.....	28
Figura 3: Trajeto da Nota Fiscal.	37
Figura 4: Estrutura Hierárquica da Empresa Betha Combustíveis.	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Fatores que interferiram na alta carga tributária nacional.	22
Quadro 2: Distribuição das funções de cada Órgão/Setor da Governança Tributária.	29
Quadro 3: Diferenciação quanto há ocorrência de fato gerador e licitude de Elisão, Evasão e Elusão.	32
Quadro 4: Quadro comparativo da situação atual e situação ideal.	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Carga Tributária Bruta e seus Componentes nos anos de 2014 e 2015...	21
Tabela 2: Ranking dos 30 países com a maior carga tributária com comparação de índices de retorno para a população no ano de 2013.	21

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art	Artigo
BACEN	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
Cofins	Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIME	Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico
EUA	Estados Unidos da América
GNV	Gás Natural Veicular
GT	Governança Tributária
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IR	Imposto de Renda
IRBES	Índice de Retorno de Bem-Estar à sociedade
NFe	Nota Fiscal Eletrônica
PIB	Produto Interno Bruto
S.A.	Sociedade Por Ações
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA.....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	17
2.1.1 Sistema Tributário Nacional	17
2.1.1.1 Obrigação tributária principal e acessórias.....	19
2.1.2 Carga Tributária.....	20
2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA E A LEI SARBANES OXLEY	23
2.3 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA.....	24
2.3.1 Governança Tributária como Ferramenta de Gestão Para Pequenas e Médias Empresas	25
2.3.2 Benefícios da Governança Tributária	26
2.3.3 Políticas de Governança Tributária	26
2.3.4 Estrutura da Governança Tributária	27
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	30
2.4.1 Elisão Fiscal.....	31
2.4.2 Evasão Fiscal.....	31
2.4.3 Elusão Fiscal	32
2.4.4 Planejamento Tributário x Governança Tributária	32
2.5 GESTÃO TRIBUTÁRIA	33
3 METODOLOGIA.....	34
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	34
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	34
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	36
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	36
4.3 DIAGNÓSTICO	39
5 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS.....	42

APÊNDICES	45
APÊNDICEA	46

1 INTRODUÇÃO

As organizações cada vez mais buscam alternativas para prosperarem no mercado. Elas não querem apenas aumentar seus lucros, mas também almejam se solidificar com transparência e ética.

Neste capítulo expõe-se o tema do estudo, que se refere à Governança Tributária. Em seguida, apresentam-se o objetivo geral e os objetivos específicos e a justificativa quanto à elaboração deste estudo.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

A constante busca pela maximização dos resultados e redução das despesas faz com que as empresas procurem ferramentas de gestão que auxiliem na tomada de decisão e as tornem mais competitivas no mercado.

O ônus tributário interfere diretamente no resultado econômico, por isso buscar alternativas eficazes que reduzam esse ônus se tornam cada vez mais frequentes e necessário no cotidiano de uma organização, onde não se deve apenas estar atento ao valor a ser efetivamente pago, mas também as obrigações acessórias (SPED, DCTF, DIME) cada vez mais exigidas por parte do fisco.

A Governança Tributária se mostra como um importante instrumento de gestão, pois une o setor jurídico, administrativo e contábil, onde juntos buscam opções que beneficiem a empresa de forma lícita, porém nem sempre foi assim.

O surgimento da Governança Tributária veio junto da Governança Corporativa, a partir de escândalos contábeis e fiscais nos EUA que impactaram negativamente em empresas de capital aberto e os gestores envolvidos. Por isso a governança se tornou extremamente importante, pois visam à transparência, ética e moralidade da instituição e de seus envolvidos.

As boas práticas que devem ser adotadas para implantar a GT trouxe de volta a credibilidade das empresas de capital aberto, mas estas não são as únicas que podem se beneficiar dessa ferramenta, pois empresas de pequeno e médio porte podem usufruir.

Diante das situações apresentadas, têm-se a seguinte questão problema: Como as pequenas e médias empresas podem se beneficiarem com uma boa estrutura de Governança Tributária?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral consiste em analisar se uma empresa do ramo de comércio de combustíveis adota boas práticas de Governança Tributária e os impactos provocados por esta adoção.

Para atender o objetivo geral elencam-se os seguintes objetivos específicos da pesquisa:

- Conceituar a Governança Tributária;
- Expor a estrutura da Governança Tributária dentro de uma empresa do ramo de comércio de combustível;
- Diagnosticar e propor possíveis melhorias a empresa objeto de estudo, no âmbito de sua gestão tributária.

1.3 JUSTIFICATIVA

Dada à complexidade do Sistema Tributário Nacional (STN), evidencia-se a necessidade de grande atenção sobre as exigências do fisco, para que se possa atender com êxito as obrigações impostas por ele.

A alta carga tributária é outro fator que torna indispensável o controle do setor fiscal, onde se busca através dele formas eficazes de reduzir esse ônus, para que as empresas possam sem dolo, diminuir estes custos.

As práticas adotadas na GT traz para as empresas um controle efetivo, possibilitando assim um resultado mais satisfatório, tornando-a uma ferramenta de gestão muito importante, alinhando o setor jurídico ao contábil e através deles minimizando os impactos proporcionados pelo complexo STN.

Outro fator relevante dentro da estrutura organizacional é a grande necessidade de profissionais capacitados, treinados e atentos as constantes mudanças na legislação.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Ao término destes aspectos introdutórios, o trabalho será apresentado em sessões, sendo elas: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussão dos resultados empíricos; e considerações finais.

A fundamentação teórica será estruturada a partir de livros, folhetins e leis, todas elas para conceituar e caracterizar a Governança Tributária. Após esta fase são propostos os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Logo em seguida discutidos os resultados e suas relações com outros estudos empíricos. Ao final, são deduzidas as conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo tem por finalidade abordar o tema proposto por meio de pesquisas bibliográficas. Primeiramente será abordada sobre contabilidade tributária, Sistema Tributário Nacional e carga tributária, posteriormente será desenvolvida uma pesquisa sobre Governança Corporativa e Governança Tributária. Em seguida, explana-se sobre o planejamento e gestão tributária.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conceitua-se contabilidade tributária como sendo a junção dos conceitos de contabilidade com a legislação tributária. Como a contabilidade deverá apresentar o patrimônio e o resultado do exercício de forma fidedigna (FABRETTI, 2015).

Para Oliveira et. al (2003) a contabilidade tributária é responsável pela administração dos tributos e das obrigações acessórias, para assim evitar sanções legais e fiscais. O mesmo ainda ressalta que este ramo da contabilidade é responsável pelo estudo teórico até as aplicações práticas.

Sendo assim, a contabilidade tributária é responsável pelo estudo das leis, práticas e procedimentos para realizar a apuração dos tributos, cumprimento das obrigações acessórias, também é ela a responsável por analisar alternativas para redução da carga tributária (POHLMANN, 2012).

2.1.1 Sistema Tributário Nacional

O país é regido por normas jurídicas, dentre elas, as de direito tributário que são aplicáveis nas esferas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo estas denominadas Sistema Tributário Nacional. Este sistema é responsável pela arrecadação e distribuição de rendas (OLIVEIRA et al, 2015).

De acordo com o Art. 2º do Código Tributário Nacional (CTN):

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (BRASIL, 1966).

Fabretti (2015) relata que a Constituição Federal de 1988 fez alterações no STN, principalmente em relação na forma de distribuição de valores arrecadados entre os poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O STN apresenta-se de forma arcaica e muitas vezes complexas tendo em vista o crescente volume de obrigações e também constantes mudanças na legislação, tornando esse sistema muito caro, pois demanda cada vez mais empregados para estar trabalhando nesse setor. (OLIVEIRA et al 2015).

A partir da Constituição Federal de 1988 até setembro de 2016 foram editadas mais de 5,4 milhões de normas tributárias, com uma média de 15,96 por dia, onde foram criados inúmeros tributos, como: Contribuição Para Financiamento da Seguridade Social, Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Isso evidencia o emaranhado que é o STN, que atualmente é o de mais difícil compreensão no mundo (IBPT, 2017).

Figura 1: Número de normas editadas de 1988 a julho de 2017.

QUANTIDADE DE NORMAS EDITADAS - 28 ANOS DA CF DE 1988		
NORMAS FEDERAIS	GERAIS	TRIBUTÁRIAS
CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1	1
EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO	6	-
EMENDAS CONSTITUCIONAIS	97	16
LEIS DELEGADAS	2	-
LEIS COMPLEMENTARES	95	39
LEIS ORDINÁRIAS	5.590	1.131
MEDIDAS PROVISÓRIAS ORIGINÁRIAS	1.356	225
MEDIDAS PROVISÓRIAS REEDITADAS	5.491	1.674
DECRETOS FEDERAIS	11.995	1.656
NORMAS COMPLEMENTARES*	138.496	26.479
TOTAL	163.129	31.221
MÉDIA POR DIA	15,96	3,05
MÉDIA POR DIA ÚTIL	22,93	4,39

Fonte: Yazbek et al (2016, p. 3)

Dessa forma, evidencia-se a grande necessidade de ter um departamento fiscal bem estruturado e preparado para atender as todas essas exigências com êxito.

2.1.1.1 Obrigação tributária principal e acessórias

As obrigações tributárias dentro do Código Tributário Nacional podem ser divididas em duas, sendo uma as principais e a outra as acessórias, definido pelo art. 113 como:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966).

A obrigação tributária principal tem natureza patrimonial, expressado na obrigação de “dar” um valor em dinheiro. Já a acessória é de natureza não patrimonial, pois é uma obrigação de fazer. (MACHADO, 2010).

Pohlmann (2012) afirma que as obrigações acessórias são aquelas que geram alguma formalidade para o contribuinte, como exemplo a apresentação de declarações (SPED) e emissão de documentos fiscais (NFe), porém caso alguma dessas obrigações deixarem de ser cumpridas, o fisco poderá exigir a cobrança de multas.

O fisco recebe as obrigações acessórias por meio digital, o que traz mais segurança para ele, já que os mesmos utilizam métodos informatizados para analisar, divulgar e preservar dados que posteriormente serão repassados e utilizados pelos fiscos federais, estaduais e municipais (IBPT, 2012).

Essas obrigações acessórias geram uma grande sobrecarga para as empresas, devido ao grande número de declarações a serem repassadas, o que totaliza 97 tipos diferentes de obrigações a serem cumpridas. Isso eleva ainda mais o custo para as empresas, que em 2014 comprometeu 1,5% do faturamento apenas para atender essas exigências do fisco (IBPT, 2015).

A inteligência fiscal num meio de informações tão globalizadas facilita a ação do fisco no sentido de cruzamento de informações, para encontrar eventuais erros e/ou inconsistências. Dessa forma ele consegue notificar e posteriormente multar com mais rapidez, fazendo que a arrecadação tributária aumente.

2.1.2 Carga Tributária

A carga tributária bruta (CTB) é a arrecadação total de tributos (União, Estados e Municípios) dividido pelo PIB (Produto Interno Bruto) que são os produtos finais produzidos no país em determinado período (RIBEIRO, 2005).

No ano de 2015 a CTB foi de 32,66%, sendo está 0,24 pontos a mais que 2014, mostrando assim uma elevação na arrecadação total, conforme indicado na tabela a seguir (BRASIL, 2016).

Tabela 1: Carga Tributária Bruta e seus Componentes nos anos de 2014 e 2015.

Valores expressos em R\$ Bilhões		
Componentes	2014	2015
PIB	5.687,31	5.905,33
Arrecadação	1.843,86	1.928,18
CTB	32,42%	32,66%

Fonte: Receita Federal do Brasil (2016), adaptado pelo autor.

Apesar da crescente arrecadação tributária, o Brasil apresenta um baixo índice de retorno para a população, o que gera grande revolta, pois esses valores deveriam ser investidos para beneficiar a população (AMARAL et al, 2015).

O mesmo ainda afirma que países como Islândia (35,5%) e Alemanha (36,7%) possuem carga tributária semelhante à do Brasil, porém oferecem serviços públicos de qualidade, ou seja, reverterem eficientemente os tributos a benefício dos contribuintes, conforme demonstra a tabela 2.

Tabela 2: Ranking dos 30 países com a maior carga tributária com comparação de índices de retorno para a população no ano de 2013.

(continua)

País	C.T Sobre o PIB %	IDH	IRBES
Austrália	27,3	0,933	162,91
Coréia do Sul	24,3	0,891	162,79
EUA	26,4	0,914	162,33
Suíça	27,1	0,917	161,78
Irlanda	28,3	0,899	158,87
Japão	29,5	0,89	156,73
Canadá	30,6	0,902	156,48
Nova Zelândia	32,1	0,91	155,44
Israel	30,5	0,888	155,41
Reino Unido	32,9	0,892	152,99
Uruguai	26,3	0,79	151,91
Eslováquia	29,6	0,83	151,51
Espanha	32,6	0,869	151,38
Islândia	35,5	0,895	150,25
Alemanha	36,7	0,911	150,23
Grécia	33,5	0,853	148,98
Republica Theca	34,1	0,861	148,97
Noruega	40,8	0,944	148,32
Argentina	31,2	0,808	147,8
Eslovênia	36,8	0,874	146,97

(conclusão)

País	C.T Sobre o PIB %	IDH	IRBES
Luxemburgo	39,3	0,881	144,69
Suécia	42,8	0,898	141,15
Áustria	42,5	0,881	141,01
França	43	0,884	140,69
Bélgica	43,2	0,881	140,21
Itália	42,6	0,872	140,13
Hungria	38,9	0,818	139,8
Dinamarca	45,2	0,9	139,52
Finlândia	44	0,879	139,12
Brasil	35,4	0,744	137,94

Fonte: AMARAL et al (2015), adaptado pelo autor.

Para Lukic (2017) há três fatores que contribuem para a alta carga tributária no Brasil nas últimas décadas, sendo:

Quadro 1: Fatores que interferiram na alta carga tributária nacional.

Fatores	Características
Utilização dos tributos como instrumento de política fiscal:	Utiliza-se dessa “ferramenta” para regularizar as contas públicas, enfrentar crises econômicas e seguir prescrições de acordos internacionais. Esse aumento deu-se através do aumento da alíquota de um tributo ou até mesmo criação de novos, como exemplo a CPMF em 1997.
Estabilização da economia	A estabilidade econômica trazida pelo plano real em 1994 melhorou alguns indicadores que influenciavam na tributação (como exemplo o volume geral de vendas) fazendo que a arrecadação aumentasse e consequentemente chegasse ao fim o artificial equilíbrio das contas públicas, dessa forma, precisou-se aumentar a carga tributária, para assim estabilizar as contas públicas novamente.
Impacto das novas tecnologias	A introdução de novas tecnologias para fiscalização e arrecadação, tais como: Declaração de IR, Sped e NFe fez com que reduzissem as burocracias e sonegação fiscal

Fonte: LUKIC (2017), adaptada pelo autor.

Desta forma, se pode perceber a grande dificuldade imposta pelo governo, através dos tributos, de possibilitar que as empresas se tornarem competitivas e também longevas, pois o cenário é muito desafiador.

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA E A LEI SARBANES OXLEY

A Governança Corporativa surgiu nos anos 50, mas ainda não com este nome. Ao longo dos anos ela veio se fortalecendo, mas no Brasil ela ainda é pouco conhecida. De 2001 e 2008 ocorreu uma série de escândalos, que expuseram graves problemas de gestão, como o da Enron em 2001 nos EUA (SILVA, 2012).

A Lei *Sarbanes Oxley* (SOX) veio para estabelecer rigorosas normas para os relatórios financeiros de empresas de capital aberto, para assim restaurar a confiança dos investidores norte-americanos. No Brasil quem normatiza as atividades dessas empresas é a CVM, BACEN, BOVESPA e IBGC (AMARAL e AINSWORTH, 2005).

Logo, segundo o IBGC (2014), Governança Corporativa se caracteriza como um conjunto de boas práticas utilizadas para gerir uma empresa, onde se valoriza a relação entre proprietários, Conselho de Administração e diretores. Os benefícios que esta traz para a entidade são:

- Melhorar práticas de Gestão;
- Agregar valor;
- Facilitar a captação de recursos;
- Contribuir para longevidade e prosperidade;
- Administrar os conflitos de interesse de forma mais efetiva;
- Avaliar de forma permanente os propósitos da Empresa.

Embora pouco conhecida no Brasil, a Governança Corporativa poderia ser adotada por mais empresas (não só aquelas estabelecidas na legislação), para que essas possam dar continuidade aos seus negócios de maneira mais profissional, aumentando assim seu valor de capital.

Para que a Governança Corporativa se desenvolva de forma mais eficiente dentro de uma sociedade é imprescindível que seja adotado também as boas práticas da Governança Tributária, pois essa é uma “peça” fundamental dentro da gestão de uma empresa, já que a carga tributária interfere diretamente na formação do preço de venda (CUNHA 2012).

2.3 GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA

Conceitua-se Governança Tributária como uma ferramenta de gestão que controla todos os processos que envolvem as informações operacionais, de negócios e a tributária (gestão de tributos). Mais especificamente, ela realiza estratégias para que o planejamento tributário da empresa seja bem sucedido e assim reduzindo os riscos (RESENDE, 2012).

A governança tributária surgiu logo após os escândalos nos EUA, onde se evidenciou a necessidade de práticas transparentes e éticas por parte das empresas com seus acionistas. Ela possui alguns princípios, sendo eles: Moralidade e ética, legalidade, *compliance*, preservar a reputação da empresa e de seus administradores e lucratividade (IBPT, 2012).

Dos seus princípios, conceitua-se da seguinte forma para Amaral e Amaral (2014):

- **Moralidade e ética:** devem-se evitar planejamentos tributários muito agressivos, com interesses apenas comerciais;
- **Legalidade:** a empresa deve agir sempre de acordo com a legislação tributária e inclusive as não tributárias, mas que interferem nelas (Ex: leis trabalhistas e societárias);
- **Compliance:** a gestão da empresa deve sempre orientar que seja cumprido às obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. Os negócios da empresa e os seus resultados devem atender aos padrões de relatórios geralmente aceitos.
- **Preservação da reputação da empresa e de seus administradores:** o comportamento dos gestores deve preservar e aumentar a reputação da empresa perante a sociedade, através do incentivo de comportamento ético e em acordo com a lei.

De acordo com Pinto (2012, p.13):

A adoção de princípios de Governança Tributária resulta no desenvolvimento de processos e estruturas mais racionais para tratar das tarefas relativas aos tributos. Estas mudanças se refletem em maior eficiência e agilidade para a companhia como um todo, o que dá sustentação para ela ser mais competitiva e estar mais bem preparada para acompanhar as transformações do mercado em que atua.

O Brasil enfrenta um grande desafio com a Governança Tributária, que é a falta de analistas de mercado especializados em tributação, pois esses profissionais têm a obrigação de recomendar a compra de ações ou não levando também em consideração a questão tributária (AMARAL, 2011).

Dessa forma, se pode ver a Governança Tributária como uma forma de gestão transparente, que busca unificar os gestores da organização, para que juntos possam trabalhar não só para reduzir o ônus tributário, mas também para prosperidade da empresa, pois a torna mais competitiva e lucrativa.

2.3.1 Governança Tributária como Ferramenta de Gestão Para Pequenas e Médias Empresas

Muitas vezes quando se fala de Governança Tributária se pensa que está só pode ser aplicada em grandes corporações de capital aberto, porém essa afirmativa não é verdadeira.

Para Rodrigues (2012), empresas de pequeno e médio porte podem implantar a governança tributária, basta procurarem ajuda externa, através de empresas de consultoria especializada.

O mesmo ainda afirma que no processo uma das coisas mais importantes é tentar mudar a mentalidade de todos os profissionais que estão envolvidos com a tributação, pois esse mecanismo é novo no Brasil e a maioria das pequenas e médias empresas é familiar.

De acordo com Resende (2012, p. 28) as empresas que buscam um constante crescimento “quando se trata de investidores ou potenciais parceiros, sempre serão levados em conta, especialmente nas de pequeno e médio portes, com alto valor agregado, os melhores níveis de governança empresarial [...]”.

Dessa forma, a implantação da GT nessas empresas pode ser feita, desde que com o devido acompanhamento e também analisando a estrutura gerencial da empresa.

2.3.2 Benefícios da Governança Tributária

Um dos principais benefícios da governança tributária é a diminuição de fraudes que leva consecutivamente a redução dos riscos e também melhorar a produtividade da empresa (IBPT, 2012).

Resende (2012, p. 29) também elenca outros benefícios da GT, como sendo:

- Formulação de uma estratégia tributária;
- Monitoração do planejamento tributário;
- Gerenciamento dos riscos tributários;
- Formulação e acompanhamento de indicadores de desempenho;
- Garantia do cumprimento das obrigações acessórias;
- Asseguramento do grau de certeza das informações tributárias.

Schiguematu (2015) acrescenta que a GT age principalmente na saúde financeira e na competitividade das entidades, pois ela cria estratégias que melhoram os resultados econômico-financeiros.

2.3.3 Políticas de Governança Tributária

Para que a Governança Tributária traga bons resultados, é necessário estar atento com os procedimentos a serem adotados através de suas políticas, e também ao tipo de cada empresa (setor, porte) que queira se beneficiar.

Amaral (2011) cita as políticas que podem ser adotadas dentro de uma organização, sendo elas:

- **Cumprimento das Obrigações Acessórias:** adoção de políticas para cumprimento das obrigações acessórias, não deixando de se munir de funcionários bem preparados.
- **Conduta de gerenciamento de riscos tributários:** gerenciar as atividades negociais, para que licitamente se possa reduzir a carga tributária. Deve-se nomear a pessoa responsável pela tomada de decisão e execução das mesmas nesse setor.
- **Relacionamento com governo (políticos, ministros e conselheiros políticos externos):** estabelecer formas de se comunicar com o fisco sobre questões tributárias, sempre de maneira honesta e ética.

- **Relacionamento da empresa com o grupo:** a responsabilidade pela adoção da GT correta dentro da organização não é da controladora e sim do Conselho de Administração ou dos Administradores subsidiários.
- **Conduta de Planejamento Tributário:** deve ser adotada uma conduta que pré-estabelece a agressividade que poderá ter o planejamento tributário da empresa, sem deixar de considerar as constantes mudanças na legislação. Cada decisão tomada deverá conter um documento justificando tal procedimento, para que os Administradores não sejam responsabilizados tributariamente.
- **Relacionamento com as autoridades fiscais:** estabelecer internamente um código de condutas, regulamentando a relação empresa da empresa com o fisco, priorizando a honestidade e proatividade. Desta forma até o fisco poderá fiscalizar a empresa de forma mais controlada.
- **Relacionamento com sócios, acionistas, imprensa e lobistas:** possuir um manual que contenha as informações que deverão ser repassadas para os sócios, acionistas, imprensa e lobistas, bem como a forma e critérios que as informações serão passadas para cada destinatário.
- **Participação em fóruns de discussão e debates referentes a questões tributárias:** estabelecer as pessoas que serão responsáveis pela manifestação formal sobre essas questões e também à ocasião que elas serão repassadas, para que assim se evite equívocos e contradições desnecessárias sobre o ponto de vista da empresa.

A divulgação do nível das políticas de Governança Tributária adotados pela empresa cabe aos Administradores, pois eles deverão avaliar os benefícios que essa informação poderá trazer para a reputação da empresa (AMARAL, 2011).

2.3.4 Estrutura da Governança Tributária

Para Amaral (2011) é de suma importância à relação entre todas as unidades da empresa, para que a responsabilidade seja conjunta e também para que possa haver uma colaboração mútua na hora de fiscalizar.

O mesmo autor se refere a um modelo base a ser seguido para estruturar a entidade quando ela desejar receber a Governança Tributária, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2: Pirâmide da estrutura das Funções da Governança Corporativa



Fonte: Amaral (2011, p. 12).

A Governança Tributária pode ser dividida entre macro tributação e micro tributação, sendo (MARTIM, 2011, p. 12):

- **Macro tributação:** “planejamento e estratégias tributárias ligadas à carga tributária efetiva da corporação”;
- **Micro tributação:** “gerenciamento e integração dos departamentos financeiro, contábil e fiscal nas suas operações relativas ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias”.

A estrutura organizacional é composta por: Assembleia dos Acionistas ou Sócios, Conselho Fiscal ou Auditoria Interna, Conselho de Administração ou Sócio Administrador, Diretor Presidente ou Administrador, Comitê de Gestão Tributária, Unidade de Negócios e Departamentos internos das Unidades de Negócios estando descrito detalhadamente na tabela abaixo (MARTIM, 2011).

Quadro 2: Distribuição das funções de cada Órgão/Setor da Governança Tributária.

Órgão/Setor	Funções
Assembleia de Acionistas (S.A.) ou sócios (nas demais sociedades)	No seu aspecto de macro tributação, terá que fazer eleição para o Conselho Fiscal caso seja uma S.A. ou contratar uma auditoria externa, caso seja outro tipo de sociedade. Também deverão dirigir, controlar e orientar todos os órgãos da empresa para a elaboração e implantação de boas práticas de Governança Corporativa, para isso deve-se ter a ajuda interna de outros órgãos da sociedade ou externa de profissionais capacitados no âmbito tributário.
Conselho Fiscal (S.A.) ou auditoria externa (demais sociedade)	Os aspectos macros são fiscalizar os atos dos administradores quanto às políticas de governança Tributária. Também devem denunciar as fraudes tributárias e elaborar relatórios das suas atividades. Quanto aos aspectos de micro tributação, deverão examinar e verificar se as informações colocadas nos demonstrativos contábeis/financeiros são compatíveis ao que se declara nos documentos fiscais, além de escolher uma empresa de contabilidade ou auditoria (caso a empresa não contenha uma auditoria externa).
Conselho de Administração (S.A.) ou Administrador (demais sociedades)	No campo de macro tributação, são responsáveis por instituir as políticas de Governança Corporativa, fixar e fiscalizar as atribuições dos diretores quanto a essas políticas. Deverão fazer a eleição de uma auditoria externa para fiscalizar se tais políticas estão sendo implantadas corretamente.
Diretor presidente (S.A.) ou Administrador (demais sociedades)	Tem dever legal de lealdade, diligência e informação. Quanto ao dever de informação, é recomendado adotar-se procedimentos, como quando e de que forma se deve agir caso algum órgão hierárquico possua problemas fiscais, para que tal fato não chegue ao Diretor quando sua solução esteja inviável. O diretor ou administrador possui responsabilidade tributária pessoal (se exclui a responsabilidade da empresa) em possíveis atos tributários ilícitos. Caso o ato infracional tenha sido feito nos demais órgãos da empresa, sua responsabilidade é solidária.
Comitê de Gestão Tributária (todos os tipos de sociedade)	É responsável por implantar os princípios de Governança Corporativa na empresa, auxiliando os outros órgãos a elaborar estratégias, estabelecer e implantar as políticas de Governança Tributária. O comitê deverá ser composto por pessoas com alto conhecimento no âmbito tributário, podendo ser membros permanentes ou não. Outras atribuições necessárias são: coordenação, controle, revisão e planejar políticas tributárias (políticas para gestão de riscos e obrigações tributárias principais e acessórias).
Unidades de Negócios (diretores financeiros, contábil e fiscal)	Responsável pelos aspectos da micro tributação, no que se refere a gerenciar e supervisionar os departamentos da empresa para cumprimento das obrigações financeiras, contábeis e tributárias. Este setor também possui operações no campo da macro tributação, pois terá que executar políticas fiscais, tais como gerenciamento de riscos e relacionamento com o fisco.
Departamentos internos das unidades de negócios (departamento financeiro, contábil e fiscal)	no campo na micro tributação, deverá executar tarefas designadas por suas unidades de negócio, inclusive cumprir e executar algumas políticas de Governança Tributária

Fonte: MARTINS (2011), adaptado pelo autor.

Um fator importantíssimo dentro da governança tributária é o planejamento tributário, pois esse irá determinar quais são as formas menos onerosas para a empresa em relação aos tributos.

2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário é uma forma para redução da carga tributária, agindo de forma preventiva em relação ao ônus tributário, buscando o valor realmente devido de acordo com a legislação tributária nacional (FABRETTI e FABRETTI, 2014).

Borges (2015, p. 38) define mais detalhadamente o planejamento tributário como:

[...] atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa projetar as atividades econômicas da empresa, para conhecer as suas válidas e legítimas alternativas estruturais e formais, assim como as suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vista à adoção daquela (alternativa) que possibilita a anulação, maior redução ou o mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente, e, por outro lado, que se integra harmonicamente à planificação global dos negócios..

O planejamento tributário consiste em alternativas relacionadas ao custo/benefício, que variam de acordo com o valor, o porte da empresa, o local e a época em que os dados serão avaliados (FABRETTI, 2015).

Para Borges (2015) há dois fatores que tornam o planejamento tributário necessário e importante, sendo o primeiro a alta carga tributária e o segundo é a grande complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação tributária atualmente.

Para realização do planejamento, o contador deve possuir conhecimento técnico para poder fornecer alternativas lícitas para uma operação, isso antes que o fato gerador se concretize. O autor ainda enfatiza que planejamento tributário não pode ser confundido com sonegação fiscal (OLIVEIRA et al, 2015).

Para Chaves (2015), para se elaborar um planejamento tributário com êxito, é necessário:

- Analisar todo o histórico da empresa, analisando a origem das operações efetuadas, para a partir daí escolher a ação menos onerosa;

- Verificar através dos fatos geradores de tributos passados, se houve cobrança indevida ou pagamento a maior;
- Averiguar se houve notificações fiscais sobre fatos geradores;
- Fazer anualmente o cálculo para ver a melhor forma de tributação para o IR e CSLL;
- Fazer um levantamento dos impostos pagos nos últimos 10 anos, para saber se ficaram créditos fiscais sem ser utilizados;
- Analisar os incentivos fiscais, para saber se a empresa poderá se aproveitar de algum e;
- Verificar qual a melhor forma para se aproveitar os créditos (compensação ou restituição).

No momento de elaboração do planejamento tributário é de suma importância estar atento a alguns conceitos que diz respeito diretamente a legalidade do mesmo, que são: a elisão, evasão e elusão fiscal.

2.4.1 Elisão Fiscal

De acordo com Fabretti e Fabretti (2004) elisão fiscal consiste em uma opção legal e lícita para se pagar menos imposto. É neste conceito que se baseia o planejamento tributário, pois o gestor tributário deve encontrar uma forma menos onerosa e de acordo com a legislação.

Oliveira et (2015) acrescenta que a elisão fiscal não busca vícios em fatos fictícios, sempre deve se basear em um fato jurídico verdadeiro, para que assim possa se reduzir algum impacto.

O gestor tributário no momento de realizar o planejamento deve ter sempre como base os conceitos da elisão, para que a possível redução da carga fiscal seja legal perante o complexo sistema tributário brasileiro.

2.4.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal, ao contrário da elisão, é uma forma desonesta de descaracterizar um fato gerador, a fim de se pagar menos impostos, por ser uma

forma ilícita, não aceita pela legislação brasileira, não se utiliza da evasão na elaboração do planejamento tributário (OLIVEIRA et al, 2015).

Fabretti (2015) ainda esclarece que a evasão se caracteriza como crime de sonegação fiscal, prevista na Lei nº 8.137/90, sendo assim, este é um caminho perigoso para elaborar um planejamento tributário.

2.4.3 Elisão Fiscal

Elisão fiscal ocorre quando “[...] o contribuinte tenha praticados atos que, apesar de lícitos, são desprovidos de causas negociais tendo sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito, nos termos do art. 166 IV e 187 do Código Civil.” (LUKIC, 2017, p. 31).

A mesma autora ilustra de acordo com a Tabela 2, como se diferencia a elisão, evasão e elusão.

Quadro 3: Diferenciação quanto há ocorrência de fato gerador e licitude de Elisão, Evasão e Elusão.

Tipos	Ocorrência do Fato Gerador	Licitudes dos Atos
Elisão	Antes	Lícitos
Evasão	Antes ou Depois	Ilícitos
Elusão	Antes, mas com posterior descaracterização	Lícitos, mas com fraude a lei ou abuso de direito

Fonte: LUKIC (2017, p. 32)

Desta forma, pode-se perceber que para elaboração do planejamento tributário deve-se utilizar única e exclusivamente a elisão fiscal, para que se possa evitar assim infrações a legislação e posteriores sanções legais.

2.4.4 Planejamento Tributário x Governança Tributária

A Governança Tributária cria estratégias através de suas boas políticas, conforme citado por Resende (2012), já o planejamento tributário citado por Fabretti e Fabretti (2014) são as formas de agir preventivamente quanto ao fato gerador do tributo.

Ambos os termos se referem à gestão de tributos, com objetivo de reduzir o ônus tributário e minimizar os impactos econômico-financeiros trazidos pela elevada carga fiscal.

Para Amaral (2011, p. 15):

O planejamento tributário pertence à Governança Tributária por meio de remodelações societárias, de reorganizações, de uma integração entre todos os departamentos, com uma análise criteriosa de toda a legislação, buscando caminhos legais para a diminuição do custo tributário, mas com respeito às normas de Governança.

O planejamento tributário está dentro da Governança Tributária, como estratégia de minimização dos impactos causados pela carga fiscal. Desta forma pode-se perceber a ligação entre ambos, pois eles estão ligados diretamente com a gestão tributária dentro da empresa.

2.5 GESTÃO TRIBUTÁRIA

A gestão tributária é o segmento mais importante para o departamento de tributos. É responsável por comandar e controlar as atividades fiscais da entidade para que se obtenha excelência em seus resultados (BORGES, 2015).

Seu principal objetivo é reduzir os custos oriundos da tributação, que podem ser frutos de falta de planejamento tributário, não cumprimento das obrigações acessórias e o não aproveitamento ou aproveitamento indevido de créditos tributários (SIQUEIRA, 2011).

A gestão tributária é primordial para todas as empresas, independente do seu porte, onde apenas é necessário adaptar este departamento de acordo com as necessidades particulares de cada organização (LOURENÇO, 2012).

Para Siqueira (2012) a gestão tributária é uma ferramenta importantíssima, pois envolve questões ligadas diretamente com o tributo, como a lei, o fato gerador e a obrigação tributária.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo será abordado inicialmente o enquadramento metodológico do estudo, logo em seguida será apresentado os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados. Por fim, serão descritas as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Serão apresentados os procedimentos adotados para a elaboração deste trabalho, destacando ainda a metodologia utilizada. No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa. De acordo com Paulino (1999), qualitativo é um trabalho que possui valores, crenças, opinião e se utiliza da complexidade.

Para poder efetuar os objetivos específicos contidos neste trabalho, foi utilizada pesquisa descritiva. Gil (2007) conceitua pesquisa descritiva como sendo aquela que proporciona uma maior familiaridade com o problema, possibilitando o tornar mais explícito, possibilita melhorar ideias.

Quanto à fonte de informação, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e legislação, pois foi necessário livro, artigos e Leis para constituição da fundamentação teórica. De acordo com Gil (2007) “A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.”.

O procedimento utilizado neste trabalho foi o estudo de caso, usando como base para as informações dados de uma empresa do extremo sul catarinense. Para Gil (2007), o estudo de caso é uma ferramenta muito importante e a mais adequada para investigar um fato dentro do seu contexto real.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Neste tópico serão apresentados os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados além de conter a descrição das informações obtidas, além da análise dos dados da empresa objeto de estudo.

A empresa que será analisada neste estudo está localizada no município de Sombrio-SC e tem como atividade principal comércio de combustíveis. Para fins de preservar a identidade da empresa, neste trabalho ela irá ser chamada de Betha Comércio de Combustíveis.

Inicialmente será coletado na empresa através de um questionário informações quanto ao setor fiscal e posteriormente será analisado a estrutura e comparado com a de Governança Tributária, para a partir disso poder fazer possíveis contribuições.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Inicialmente está apresentada a caracterização da empresa estudada. Posteriormente expõe-se as afirmações coletadas através de um questionário. Por fim analisa-se a pesquisa para obter-se o diagnóstico, que conta com sugestões para melhoria da empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Betha Comércio de Combustíveis é uma empresa de médio porte, que está há quase 30 anos no mercado, sua matriz está localizada no município de Sombrio-SC e possui 24 filiais distribuídas nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

Sua atividade principal é o comércio de combustíveis (gasolina, etanol, diesel e GNV), contando ainda com restaurante, conveniências e comércio de lubrificantes, estas como atividades secundárias.

Os gestores da empresa estão em busca de expansão, procurando sempre estar com a sua marca em novas cidades, a fim de atender um público cada vez maior.

4.2 DESCRIÇÃO DA COLETA DE DADOS

O questionário aplicado ao contador da empresa buscou abordar os conhecimentos quanto a Governança Tributária, rotinas e estrutura da empresa, Sistema Tributário Nacional e carga tributária.

Inicialmente foi questionado se ele considerava que os brasileiros pagavam muitos tributos e o impacto causado nos negócios. Com resposta afirmativa, foi justificado que a alta carga tributária dificulta a negociação, pois muitas vezes o produto tem que ser vendido por um valor mais elevado devido a esse ônus.

Quando questionado sobre o STN e a grande quantidade de declarações, o profissional afirmou que a complexidade do STN em conjunto com os prazos curtos para a transmissão das informações ao fisco, interfere negativamente no cotidiano da empresa.

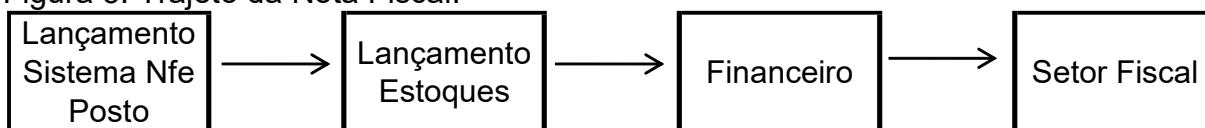
Em avaliação feita, ele concluiu que os fatores citados acima são os que mais prejudicam nas rotinas fiscais e também a prosperidade dos negócios, pois a empresa perde seu poder de barganha e precisa investir cada vez mais em mão-de-obra qualificada.

Para que a empresa possa atender a todas as exigências impostas pelo fisco é oferecido aos funcionários cursos de qualificação e também se procura contratar pessoas que cursam ou já cursaram o ensino superior (principalmente Ciência Contábeis), não só para o setor fiscal, mas também para as demais áreas da empresa, como por exemplo, o administrativo.

Para que se evitem possíveis erros nos seus lançamentos e que gerará futuramente equívocos nas declarações contábeis o setor fiscal sempre confere o lançamento da NFe e também realiza a conferência entre o que foi informado nos documentos fiscais e os demonstrativos fiscais, para assim minimizar possíveis distorções.

No trajeto feito pela nota fiscal dentro de toda a empresa (incluindo as filiais), o contador considera moderada a relação entre setores, pois algumas vezes a nota fiscal está com lançamentos errados, até mesmo porque ela passa por vários setores, conforme ilustra a imagem a seguir.

Figura 3: Trajeto da Nota Fiscal.



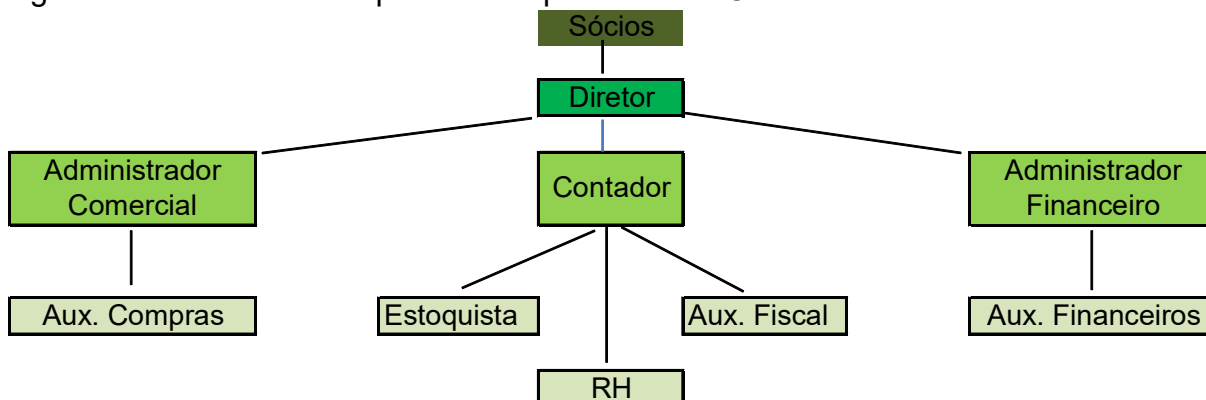
Fonte: Elaborada pela autora.

Quando esses erros são identificados são corrigidos inicialmente no momento em que é lançado os estoques (isso já na sede, onde é a matriz). Posteriormente a NFe é encaminhada para o setor financeiro, onde são lançados os boletos. Por fim o documento é encaminhado ao setor fiscal.

Outro procedimento adotado para correção de possíveis falhas é uma auditoria interna feita semestralmente, principalmente no setor financeiro (contas a pagar e a receber), onde os resultados apurados são levados a uma reunião semestral realizada pela administração para se apurar resultados. Caso se encontre algum erro grave, este é comunicado diretamente ao proprietário.

Quanto sua cadeia hierárquica, a empresa descreve conforme figura a seguir.

Figura 4: Estrutura Hierárquica da Empresa Betha Combustíveis.



Fonte: Elaborada pelo autor.

A partir do demonstrado na Figura 4, o contador afirmou que as funções de cada setor são bem definidas. Os administradores não possuem nenhum tipo de avaliação de suas funções, ao contrário de alguns funcionários que possuem um controle de suas atividades através da auditoria interna.

Quanto às atribuições do contador, ele elabora as demonstrações contábeis exclusivamente com suas habilidades (a Betha não possui auditoria externa), é responsável pelo RH e também é sempre consultado antes de aquisição de bens.

Os problemas mais frequentes na empresa são em relação às notas fiscais de entrada, o responsável por resolver estes problemas é quem lança os estoques, conforme já relatado anteriormente. Caso esse não consiga resolver ou identifique outros problemas, que não sejam relacionados à NFe, será encaminhado ao responsável pelo setor fiscal.

Por fim foi questionado quanto à gestão tributária dentro da organização. Eles realizam planejamento tributário sempre que vão abrir um novo segmento (conveniência) e não possuem conhecimentos quanto às práticas de Governança Tributária.

4.3 DIAGNÓSTICO

Após as respostas colhidas através do questionário aplicado ao contador da empresa Betha Comércio de Combustíveis, faz-se análises e sugerem-se ações para contribuir com a gestão tributária da mesma.

Um fator importantíssimo ponderado pelo contador é a complexidade do Sistema Tributário Nacional com sua elevada carga tributária e elevado número de obrigações acessórias. Apesar de investir em mão-de-obra, seu investimento em recursos de gestão tributária é pouco eficiente, tendo em vista que ela só realiza planejamento tributário em algumas situações e não possui conhecimentos em Governança Tributária.

Adotar as políticas de governança e gozar de seus benefícios traria mais segurança para empresa, conseguiriam minimizar as falhas apontadas e diminuir os riscos, evitando assim maiores transtornos e possivelmente contribuir para a prosperidade dos negócios.

Dentre as falhas apontadas, a que mais interfere no cotidiano da empresa seria as notas fiscais que vêm lançadas incorretamente dos postos de combustíveis. Seria importante investir em capacitação não apenas para os colaboradores da administração, mas também para o encarregado de lançar as notas em cada filial, pois assim se conseguiria ganhar tempo e reduzir transtornos, já que sempre demanda de um funcionário para esta corrigindo essas falhas.

O fato da empresa não possuir uma auditoria externa pode diminuir a confiabilidade de seus demonstrativos, pois suas informações são conferidas exclusivamente pelo contador, que pode ter algum vício ou cometer algum equívoco devido à rotina assoberbada de um escritório. Contratar uma empresa de auditoria externa traria mais credibilidade e seria um importante passo para a empresa adequar-se às boas práticas de Governança Tributária.

Embora a Betha possua uma auditoria interna, esta é apenas para o setor financeiro (contas a pagar e receber), logo, seria de suma importância expandir para outros setores, para se ter uma visão completa da real situação da empresa e como essa é a única forma de avaliação das atividades dos funcionários, se torna muito estrita e imparcial.

As reuniões feitas pelos administradores semestralmente poderiam ser realizadas em um espaço de tempo menor, para que se possa estar avaliando os

resultados da empresa, futuros investimentos e até mesmo para que possam estar fazendo uma avaliação de suas atividades, analisando se os objetivos traçados estão sendo alcançados. Por isso, sugere-se fazer essas reuniões mensalmente.

Além das reuniões dos diretores, sugere-se criar um comitê com funcionários de cada setor da empresa como do administrativo, fiscal, RH e frentistas (no mínimo um de cada função) para avaliar como vai o operacional da empresa, dar sugestões de melhoria dentro do ambiente de trabalho e que juntos possam estar resolvendo problemas que muitas vezes podem estar sendo solucionados com um diálogo. Desta forma fortalecerá o elo da empresa com seus funcionários.

Para melhor elucidar, tem-se a baixo um quadro com a situação atual, conforme relatado no questionário aplicado e a ideal, baseado nos conceitos de Governança Tributária.

Quadro 4: Quadro comparativo da situação atual e situação ideal.

Situação Atual	Situação Ideal
Adota auditoria interna apenas para o setor financeiro.	Possuir auditoria interna para todas as áreas da empresa, como no setor fiscal e contábil.
Possui reuniões semestrais para analisar a situação da empresa e os resultados obtidos.	Fazer reuniões mensais, para assim terem uma visão mais real dos resultados
Possuem apenas reuniões com administradores	Criar um comitê com funcionários de todos os setores da empresa.
Administradores não possuem avaliação de suas funções	Avaliar as atividades dos administradores
Não possuem auditoria externa	Ter uma auditoria externa
Nem todos os funcionários possuem uma avaliação das suas atividades.	Avaliar os funcionários de forma parcial
Oferece capacitação para os funcionários do setor administrativo.	Oferecer capacitação não só para o setor administrativo, mas também para as pessoas responsáveis por lançar as notas fiscais nas filiais.

Fonte: Elaborado pela autora.

Desta forma fica claro analisar os procedimentos necessários para se conseguir ajustar a gestão tributária da empresa através da análise dos conceitos e estrutura da Governança Tributária.

5 CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste estudo sobre Governança Tributária, que é uma ferramenta de gestão ainda não muito utilizada no Brasil, em conjunto com o estudo de caso, possibilitou analisar como funciona essa ferramenta de gestão dentro de uma empresa, dos seus benefícios e de como ela pode resolver problemas cotidianos que às vezes ganham proporções desnecessárias.

Tendo em vista todas as ferramentas de gestão tributária no mercado, a Governança Tributária compreende diversas práticas que contribuem com a empresa, sejam nos seus aspectos macro ou micro. A empresa objeto não possui dentro de sua organização a GT instalada, porém pode se observar que ela adota procedimentos semelhantes aos indicados e caso ela decidisse beneficiar-se de suas políticas traria resultados positivos para a instituição. Desta forma, o estudo de caso possibilitou alcançar o objetivo geral deste trabalho, pois foi possível avaliar a estrutura de gestão da empresa com o que é indicado na Governança Tributária.

Quanto aos objetivos específicos, ambos foram abrangidos no neste trabalho, onde inicialmente foram abordados os aspectos conceituais, para posteriormente realizar e analisar os resultados do estudo de caso.

Como foi apresentado um questionário com perguntas abertas, possibilitou analisar situações vivenciadas no cotidiano da empresa, analisar seus pontos positivos e suas falhas, que na grande maioria, são fáceis de serem resolvidas.

Vendo a grande importância desse tema, seria de grande utilidade para todas as empresas, as pequenas, as médias e as de grande porte as boas práticas de Governança Tributária, pois quando bem aceito dentro de uma organização, pode reduzir tempo (evitando fazer serviços dobrados), o que maximizaria o desempenho dos funcionários e possivelmente poderia reduzir o ônus tributário.

Por fim, a Governança Tributária é um recurso que já deveria estar presente no cotidiano de todas as organizações, pois facilitaria na organização fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. AINSWORTH, Richard. **Governança Tributária e Sarbanes-Oxley (SOX)**. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/artigos/fotos/governanca_trib.pdf>. Acesso em: 24 de agosto de 2017.

AMARAL, Gilberto Luiz et al. **Cálculo do IRBES**: Estudo sobre a Carga tributária / PIB x IDH. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 03 de setembro de 2017.

BARBOSA, Marcelo Diniz. APGÁUA, Mariana Vale. **Governança Tributária e compliance fiscal**. Disponível em: <<http://www.andersenballao.com.br/artigos-publicacoes/governanca-tributaria-e-compliance-fiscal/>>. Acesso em: 24 de agosto de 2017.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**: IPI, ICMS, ISS e IR. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2015. 613 p.

_____. Lei Nº 5.172, de 25 de novembro de 1966. Que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 08 de novembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2015**: Análise por Tributos. 2016. Acesso em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 17 de agosto de 2017.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Gestão Tributária Empresarial**. 2015. Disponível em: <<http://tributarionosbastidores.com.br/wp-content/uploads/2015/10/planejamento-tributario.pdf>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

CONGRESSO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA TRIBUTÁRIA: diminuição de riscos tributários e aumento da lucratividade empresarial. 1. 2014. Curitiba. *Anais...* Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2014. 228 p.

CUNHA, Roberto. **Governança Tributária é Imprescindível**. 2012. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/kmc/Empresas_and_Negocios_SP_SP_31_07_2012.pdf>. Acesso em 19 de agosto de 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2015. 382 p.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2014. 178 p.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas. 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Caderno de Boas Práticas de Governança Corporativa Para Empresas de Capital Fechado**: um guia para sociedades limitadas e sociedades por ações fechadas. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/Arquivos_Site/Caderno_12.PDF>. Acesso em: 24 de agosto de 2017.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. **Revista Governança Tributária**. Disponível em: <<http://governancatributaria.com.br/>>. Acesso em: 29 de agosto de 2017.

LOURENÇO, Bruno. **Gestão Tributária como solução para reduzir custos**. Disponível em: <https://www.hays.com.br/cs/groups/hays_common/@br/@content/documents/digitalasset/hays_631196.pdf>. Acesso em: 04 de setembro de 2017.

LUKIC, MELINA ROCHA. **Planejamento Tributário**. 2017. Disponível em: <https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2010. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/39711380/Curso_de_Direito_Tributario_Hugo_de_Brito_Machado.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1504017852&Signature=77wKXzWQYqFpg8PFmAUv7IfNb5Y%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DCurso_de_Direito_Tributario_Hugo_de_Brito.pdf>f> Acesso em: 29 de agosto de 2017.

OLIVEIRA, Luís Martis et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2003. 434 p.

PINTO, Ademir. **Inteligência Fiscal x Competitividade Empresarial**: Antagonismo e sinergias. 2012. Disponível em: <<http://www.governancatributaria.com.br/revista/revista-governanca-tributaria-2012.pdf>>. Acesso em: 18 de agosto de 2017.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. 2012. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=85vEmOkR7voC&oi=fnd&pg=PA13&dq=contabilidade+tributaria&ots=VnOd4aRWNJ&sig=L1RwVwldekFCfimM_wrqiKSXRb8#v=onepage&q=contabilidade%20tributaria&f=false>. Acesso em: 14 de agosto de 2017.

RESENDE, Vanessa. **A Governança Tributária na Vida das Empresas**. 2012. Disponível em: http://www.fenacon.org.br/media/uploads/revistas/FENACON_150.pdf. Acesso em: 19 de agosto de 2017.

SCHIGUEMATU, Cecílio. **Os benefícios da Governança Tributária**. Disponível em: <<http://www.istoedinheiro.com.br/noticias/economia/20150202/beneficios-governanca-tributaria/228785.shtml>>. Acesso em: 24 de agosto de 2017.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança Corporativa**: guia prático de orientação para acionistas, investidores, conselheiros de administração e fiscal, auditores, executivos, gestores, analistas de mercado pesquisadores. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2012. 391 p.

SIQUEIRA, Alexander Dias. **Gestão Tributária**. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/8db2e00ad0153d74186490da283f0d92.pdf>. Acesso em: 04 de setembro de 2017.

YAZBEK, Cristiano Lisboa et al. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 28 anos da constituição federal de 1988. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2603/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>>. Acesso em: 03 de setembro de 2017.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Questionário aplicado a empresa Betha Comércio de Combustíveis para elaboração de Trabalho de Conclusão de Curso da Acadêmica: Karoline Pinto dos Santos.

- 1- A complexidade do Sistema Tributário Nacional e as numerosas declarações a serem transmitidas atrapalham no cotidiano da empresa?

Sim, pois os prazos são curtos.

- 2- O Senhor acha que os brasileiros pagam muitos tributos? Caso positivo, acredita que eles atrapalham nos negócios?

Sim, a elevada carga de tributos impede a negociação, pois muitas vezes o produto tem que ser vendido por um valor mais elevado devido aos tributos.

- 3- O Senhor já ouviu falar sobre Governança Tributária e seus benefícios?

Não

- 4- A empresa possui auditoria externa? Caso negativo, as demonstrações contábeis se baseiam exclusivamente nas habilidades do contador?

A empresa não possui auditoria externa e as demonstrações contábeis são elaboradas pelo contador, através de seus conhecimentos.

- 5- Os profissionais que trabalham no setor fiscal possuem qualificação no âmbito tributário? E com que frequência a empresa fornece cursos de capacitação?

O profissional responsável pelo setor fiscal é acadêmico de Ciências Contábeis. A empresa sempre procura fornecer cursos para seus funcionários. Também se procura contratar funcionários que estão no curso superior para trabalhar no ADM.

- 6- É realizada a conferência do lançamento das NFs?

Sim. As vezes são encontrados erros nos lançamentos, sendo necessário corrigir.

7- É realizado conferência dos demonstrativos em relação ao que foi declarado nos documentos fiscais?

Sim.

8- A empresa considera adequada a relação entre os setores da empresa (fiscal, contábil e financeiro)

As notas vêm lançadas dos postos, quando chega ao administrativo é lançada os boletos pelo setor financeiro, depois é conferido os estoques e depois passadas ao fiscal, cada um responsável por seu setor. A relação é moderada, porque é frequente vim notas lançadas incorretamente das filiais.

9- Possuem algum procedimento padrão para quando algum setor/órgão hierárquico possua um problema fiscal, para que a pessoa responsável pelo setor tributário possa resolver antes que sua solução esteja muito inviável? Caso positivo, qual?

Na maioria das vezes quem resolve problemas com as notas fiscais (problema mais frequente) é o responsável pelo estoque. Caso este não resolva, ou até mesmo outros problemas além desse, é comunicado ao setor fiscal, por fim para o contador (pouco frequente).

10-É consultado o contador antes da aquisição de bens?

Sim.

11-É feito algum tipo de avaliação das atividades realizadas pelos administradores? Caso positivo, qual?

Não.

12-É feito algum controle das atividades realizadas nos departamentos da empresa (fiscal, financeiro, contábil)? Caso positivo, qual?

Sim. É realizado auditoria interna, caso encontre algum equívoco é comunicado ao proprietário (principalmente setor financeiro e cobrança).

13-As atribuições de cada setor são bem definidas?

Sim

14-É realizado planejamento tributário?

Somente na abertura de um novo segmento (conveniência, restaurante)

15-A empresa possui um comitê que se reúna para discutir questões que possam contribuir com a empresa e também que analise o desempenho em determinado período?

Sim, semestralmente conforme o relatório da auditoria.

16-Dentro da empresa, o que o Sr acredita que mais dificulta as rotinas fiscais e também para a prosperidade dos negócios?

O grande número de declaração em um curto prazo, o valor dos tributos que encarecem a mercadoria e uma necessidade maior de mão-de-obra para atender a todas essas tarefas. Tudo isso contribuído para diminuir a prosperidade da empresa.